



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE  
ADMINISTRARE FISCALĂ  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. 116 / ...2009**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. D.A.H. S.R.L. B...**,  
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de S.C. D.A.H. S.R.L., cu sediul în sat B..., com. B..., nr. ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat încheiat în data de ... și înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația a fost înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost comunicate contestatoarei în data de ..., după cum se menționează prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației anexat la dosarul cauzei, iar contestația a fost expediată în data de ..., dată înscrisă pe ștampila poștei de pe plicul cu care s-a făcut expedierea.

Contestația este semnată de administratorul societății, și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală;

- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.

În subsidiar, petenta contestă parțial și măsurile stabilite prin Dispoziția de măsuri nr. ... / ... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv măsurile precizate la pct. 1.1. privind obligația societății de a înregistra în evidența contabilă articolele contabile din raportul de inspecție fiscală contestat care cuprind obligațiile fiscale suplimentare stabilite în timpul controlului.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. D.A.H. S.R.L. B... invocă următoarele în susținerea cauzei:

Din totalul obligațiilor fiscale suplimentare în cunatum de ... lei și accesorii de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ..., petenta contestă TVA de plată stabilită suplimentar în cuantum de ... lei, precum și accesorii de ... lei.

De asemenea, sunt contestate parțial și măsurile stabilite prin Dispoziția nr. ... / ..., și anume măsurile precizate la pct. 1.1 privind obligația societății de a înregistra în evidența contabilă articolele contabile din Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., care cuprind obligațiile suplimentare stabilite în timpul controlului.

Astfel, din raportul de inspecție fiscală pentru rambursarea soldului negativ de TVA care face obiectul contestației, se contestă măsura stabilită de a înregistra TVA suplimentar și accesorii prin articolele contabile 6581 = 4426 cu suma de ... lei, respectiv 6581 = 4481 cu suma de ... lei.

S.C. DN AGRAR HOLDING S.R.L. a fost înființată în aprilie 2008, obiectul de activitate al societății fiind cultivarea cerealelor (orzoaică și porumb). Societatea avea la data înființării drept asociat unic societatea M GmbH, persoană juridică germană, care în octombrie 2008 și-a cesionat părțile sociale către societatea D.A.G., persoană juridică olandeză.

S.C. D.A.H. S.R.L. a luat în arendă teren de la diverse persoane fizice și a cultivat o suprafață de ... ha cu orzoaică de primăvară, de pe care a recoltat cantitatea de ... kg, obținând o producție la hectar de ... kg/ha.

Cantitatea obținută, evaluată la prețul prestabilit de ... lei/kg, a avut următoarele destinații: ... kg au fost vândute societății B... S.R.L. la prețul de ... lei/kg, ... kg au fost vândute către persoana fizică S.D. la prețul de ... lei/kg și ... kg au fost cedate în natură drept arendă proprietarilor de terenuri.

Costurile directe de producție a culturii de orzoaică, purtătoare de TVA deductibil au însumat ... lei și au constat în cheltuieli cu semințele, îngrășămintele, tratamentele chimice, lucrările agricole de arat, semănat, aplicat îngrășămintă și tratamente, combină și transport.

Costurile indirecte de producție a culturii de orzoaică, nepurtătoare de TVA deductibil, au însumat ... lei și au constat în cheltuieli cu salariile și contribuțiile sociale ale muncitorilor și cheltuieli cu arenda.

Costurile totale de producție au însumat ... lei, înregistrându-se un cost unitar de producție de ... lei/kg. Diferența dintre costurile efective de producție și prețurile prestabilite folosite la evaluarea produselor finite a fost înregistrată în conturile corespunzătoare de diferențe de preț la produse finite, conform OMF 1752 / 2005, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. D.A.H. S.R.L. a cultivat pe terenurile luate în arendă, pe lângă orzoaică, și o suprafață de 30 ha cu porumb. Porumbul nu a fost recoltat, ci a fost vândut ca porumb în câmp societății D.A.B. S.R.L. la prețul de ... lei.

Costurile directe de producție a culturii de porumb, purtătoare de TVA deductibil, au însumat ... lei, și au constat în cheltuieli cu semințele, îngrășămintele, tratamentele chimice, lucrările agricole de arat, semănat, aplicat îngrășămintă și tratamente.

Costurile indirecte de producție, nepurtătoare de TVA deductibil, au însumat ... lei și au constat în cheltuieli cu salariile și contribuțiile sociale ale muncitorilor și cheltuieli cu arenda.

Costurile totale de producție s-au cifrat așadar la ... lei.

Toate achizițiile efectuate pentru culturile de orzoaică și porumb au fost destinate realizării de operațiuni impozabile în sensul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare. Achizițiile de bunuri și servicii efectuate de societate, constând în semințe, îngrășămintă, tratamente chimice, lucrări agricole de arat, semănat, aplicat îngrășămintă și tratamente, combină și transport, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA, sunt toate destinate realizării de operațiuni impozabile, adică vânzarea de produse finite agricole.

În aceste condiții, societatea are dreptul de deducere a TVA aferentă tuturor achizițiilor de bunuri și servicii destinate culturilor de orzoaică și porumb. Faptul că societatea nu a reușit să vândă produsele la un preț superior costului de producție nu are nicio legătură cu exercitarea dreptului de deducere, vânzarea sub cost de producție fiind datorată unor motive obiective detaliate de petentă în cuprinsul contestației.

Lucrările agricole de înființare a culturilor de orzoaică și porumb au început în primăvara anului 2008, adică o dată cu constituirea societății, în condițiile în care perioada optimă pentru arături pentru culturile de primăvară este toamna anului anterior. Orzoaica s-a semănat până la începutul lunii mai 2008, deși perioada de semănare se încheie de obicei în jurul datei de 10 aprilie.

Perioada de vegetație este diferită de cea din Germania sau Olanda, mult mai scurtă în România, din cauză că temperaturile de vară încep mai repede decât în Germania sau Olanda.

Administratorii firmei și responsabilul de cultură fiind din Germania și Olanda și neavând experiență în România, au încercat astfel să ia cunoștință astfel de realitățile din țara în care au început investiția, asumându-și riscurile unor producții reduse la hectar.

Nu în ultimul rând, terenurile luate în arendă, pe care s-au realizat culturile, erau nelucrate de ani de zile, acest lucru având o importanță deosebită asupra cantităților recoltate la ha. Aceste terenuri au necesitat niște tratamente speciale din cauză că au dezvoltat anumiți dăunători și boli deosebite, respectiv au necesitat lucrări agricole suplimentare pentru desțelenirea pământului,

tratamentele și lucrările suplimentare generând un cost de producție suplimentar.

Astfel, modul de calcul al TVA de plată suplimentar pentru achizițiile destinate culturilor de orzoaică și porumb, în sumă de ... lei, conform Deciziei de impunere nr. ... / ..., nu are niciun temei legal.

Compararea producției medii de orzoaică la hectar înregistrată în județul Alba cu producția medie obținută de societate și utilizarea producției medii drept bază de calcul la stabilirea TVA de plată suplimentar, pe de o parte nu are nicio bază legală, iar pe de altă parte, productivitatea medie nu constituie productivitatea pe care o întreprindere ce desfășoară activități agricole ar trebui să o obțină.

Condițiile naturale (umiditate, temperaturi, dăunători, starea fizică a terenului) și condițiile speciale dintr-o întreprindere (dotarea cu utilaje, experiența muncitorilor și a managerilor etc.) Determină niveluri de productivitate diferite de la o societate la alta.

La cultura de porumb, organul fiscal, a stabilit un TVA de plată suplimentar, scăzând pur și simplu din costurile de producție valoarea obținută din vânzarea porumbului și aplicând asupra acestei diferențe procentul cheltuielilor directe în total cheltuieli de producție și apoi cota de TVA (19%).

Petenta consideră că vânzarea culturii de porumb la un preț inferior costului de producție nu are nicio leghătură cu exercitarea dreptului de deducere. Toate cheltuielile efectuate de societate au fost destinate realizării culturii de porumb, deci pentru achizițiile efectuate nu există motive ca TVA dedus de societate să fie considerat nedeductibil. Achizițiile de sămânță, îngrășământ, tratamente chimice, servicii constând în lucrări agricole, nu pot fi destinate decât realizării de produse agricole cu scopul de a fi valorificate pe piață.

Achizițiile destinate realizării culturilor de orzoaică de primăvară și de porumb, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), respectiv art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, au la bază facturi întocmite conform art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, documente justificative ce au fost verificate de organul fiscal în timpul inspecției fiscale în vederea rambursării de TVA.

În luna decembrie 2008, societatea D.A.H. S.R.L. a dedus TVA în sumă de ... lei din factura nr. ... emisă în data de ... de către S.C. D.A.G. S.R.L. B..., cu scadența în ..., reprezentând avans pentru lucrări agricole. Aceasta factură de avans a fost achitată de către D.A.H. S.R.L. în data de ..., conform extrasului de cont.

Petenta consideră că are drept de deducere a TVA înscris în factură, în sumă de ... lei, în condițiile art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, îndeplinind condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În susținerea cauzei, petenta invocă și răspunsul publicat pe pagina de internet a ANAF, la secțiunea “Asistență contribuabili”, respectiv:

“Întrebare:

Când este exigibilă taxa pe valoarea adăugată din facturile de avans emise înainte de data încasării avansului?

Răspuns:

Potrivit art. 134.2 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Conform art. 155 alin. (5) lit. 1) din Codul fiscal, factura trebuie să conțină data la care au fost livrate bunurile / prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului. Potrivit prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere al taxei ia naștere în momentul exigibilității taxei. Prevederile art. 134.2 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal sunt aplicabile în situația în care nicio factură nu a fost emisă anterior livrării bunurilor / prestării serviciilor. Dacă factura, chiar și de avans, este emisă anterior încasării avansului și anterior livrării bunurilor/ prestării serviciilor, atunci prevalează prevederile art. 134.2 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Orice furnizor de bunuri / prestator de servicii ar avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestei facturi și, pe cale de consecință, beneficiarul ar avea drept de deducere la același moment, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal.”

În încheierea contestației, petenta mai precizează că, în cazul soluționării favorabile a contestației pentru sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ..., dispoziția nr. ... / ... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, și anume măsurile privind obligația societății de a înregistra în evidența contabilă articolele contabile din raportul de inspecție fiscală, nu mai are obiect.

Același tratament ar fi aplicabil și majorărilor de întârziere în cuantum de ... lei.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice Alba Iulia - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., perioada supusă verificării fiind 01.04.2008 - 31.12.2008.

Obiectivul inspecției fiscale l-a reprezentat inspecția fiscală parțială în vederea soluționării decontului cu sume negative cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia sub nr. ... / ... pentru suma de ... lei, rezultată din decontul lunii decembrie 2008.

Obiectul principal de activitate al agentului economic îl reprezintă cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, cod CAEN 0111.

La cap. III “Constatări fiscale”, organele de inspecție fiscală au inserat următoarele:

În cadrul procedurii de control au fost verificate toate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului, respectiv:

- deconturile de TVA și declarațiile privind obligațiile de plată față de bugetul statului;
- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;
- jurnalele de vânzări și cumpărări;
- facturi fiscale, bonuri fiscale, chitanțe și ordine de plată.

Cu privire la TVA deductibil, prin actul de control au fost inserate următoarele:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA se face potrivit prevederilor art. 146 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cu:

- facturi întocmite conform art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare;
- facturi externe;
- bonuri fiscale, pentru achiziția de carburanți auto.

În perioada verificată, societatea a înregistrat taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de ... lei, astfel:

- iunie 2008: ... lei;
- septembrie 2008: ... lei;
- decembrie 2008: ... lei.

În perioada aprilie - august 2008, agentul economic a realizat lucrări de însămânțare, întreținere și recoltare pentru următoarele culturi: porumb și orzoaică, culturi care au fost valorificate după cum urmează:

1. **Orzoaica** obținută de societate de pe suprafața de ... ha fost de ... kg, iar costul de obținere a acestei producții a fost de ... lei, rezultând un cost mediu/kg de ... lei. Cantitatea de orzoaică menționată mai sus a fost valorificată la prețul de vânzare de pe piață de ... lei/kg, respectiv la valoarea de ... lei, astfel:

- ... kg orzoaică înregistrată în evidența contabilă la prețul de vânzare al pieței de ... lei/kg, respectiv în valoare totală de ... lei, a fost acordată proprietarilor de terenuri sub formă de arendă;

- ... kg orzoaică înregistrată în evidența contabilă la prețul de vânzare al pieței de ... lei/kg, respectiv ... lei, a fost vândută către S.C. B... S.R.L. D... (... kg) și, respectiv S.D. (... kg).

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (3) lit. a) și art. 130 din Codul fiscal, acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenului proprietarilor (arendatorilor), care sunt proprietatea societății constituie livrare de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în schimbul subcrierii dreptului de folosință asupra pământului al arendatorilor, care reprezintă o prestare de

servicii din punct de vedere al TVA, s-a procedat la analizarea costului de obținere a culturii de orzoaică.

Pornind de la calculațiile întocmite de societate, din care rezultă costul de obținere al producției de orzoaică format din: cheltuieli cu sămânța și lucrări agricole (arat, semănta, aplicat îngrășământ și tratamente, recoltat și transportul recoltei), cheltuieli cu salariile, și comparând costul producției de orzoaică de ... lei/kg (diferențele de preț evidențiate distinct în contabilitate fiind recunoscute în costul activului conform OMFP 1752 / 2005, secțiunea 7, pct. 7.3.2.), respectiv ... lei, cu prețul de livrare a acesteia de ... lei/kg, respectiv ... lei, s-a constatat că acesta din urmă este sub nivelul prețului de obținere la care a fost înregistrată producția în evidența contabilă.

Având în vedere aspectele consemnate, s-a solicitat prin adresa nr. ... / ..., Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Alba, informații privind producția medie/ha de orzoaică obținută în județul Alba în anul 2008. Din răspunsul primit prin adresa nr. ... / ..., s-a constatat că pentru anul 2008, producția medie de orzoaică la ha în județul Alba a fost de 2.418 kg/ha.

Din datele puse la dispoziție de societate, rezultă că aceasta a obținut ... kg de orzoaică pe o suprafață de ... ha, rezultând o producție medie de 863 kg/ha.

În condițiile în care nu s-au înregistrat documente din care să rezulte că au avut loc calamități naturale sau cauze de forță majoră, organele de control au considerat că nu se justifică producția scăzută înregistrată de societate și astfel s-a procedat la determinarea costului de producție/kg de orzoaică, pe care societatea l-ar fi înregistrat dacă s-ar fi încadrat în producția medie obținută în județul Alba în 2008, astfel:

\* 2.418 kg/ha (producție medie) x ... ha (însămânțate de societate)  
= ... kg orzoaică pe care societatea ar fi trebuit să o obțină în condițiile date;

\* ... lei (costul total de obținere a producției înregistrat de societate)/ ... kg (producție medie/ ... ha) = ... lei/kg.

Astfel, pentru producția obținută de societate de ... kg la un cost mediu unitar de ... lei/kg se justifică un cost de obținere a acestei producții de ... lei, din costul total realizat de societate în sumă de ... lei, iar diferența în sumă de ... lei reprezintă cheltuieli directe și indirecte incluse în costul producției obținute, care nu sunt destinate realizării de operațiuni prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Din calculațiile puse la dispoziție de societate, rezultă că ponderea cheltuielilor directe (arat, semăntat, aplicat îngrășămintă și tratamente, recoltat și transport recoltă), în costul total al producției este de 76,4%.

Ca urmare a celor constatate, s-a stabilit TVA-ul dedus aferent achizițiilor incluse în costuri, pentru care societatea nu are drept de deducere:

$$(\dots \text{ lei} \times 76,4\%) \times 19\% = \dots \text{ lei.}$$

2. **Porumbul** cultivat de societate pe suprafața de ... ha, pentru care s-a înregistrat un cost de obținere acestei culturi de ... lei, a fost valorificat prin vânzarea către S.C. D.A.B. S.R.L., direct din câmp, fără a fi recoltat (recoltarea

făcându-se de către beneficiar), obținându-se contravaloarea culturii respective în sumă de ... lei.

Pornind de la calculația întocmită de societate, din care rezultă costul de obținere al culturii de porumb format din cheltuieli directe (arat, semănat, aplicare îngrășământ și tratamente) și cheltuieli indirecte (cheltuieli cu salariile) și comparând costul de obținere al culturii de ... lei cu prețul de livrare al acesteia de ... lei, s-a constatat că acesta din urmă este sub nivelul cheltuielilor directe efectuate pentru realizarea acestei culturi.

Astfel, achizițiile în sumă de ... lei (... - ...) incluse în costul culturii de porumb, nu sunt destinate în totalitate realizării de operațiuni prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Ponderele cheltuielilor directe în costul total al producției fiind de 76,4%, s-a stabilit TVA-ul dedus aferent achizițiilor incluse în costuri, pentru care societatea nu are drept de deducere:

$$(\dots \text{ lei} \times 76,4\%) \times 19\% = \dots \text{ lei.}$$

Organele de inspecție fiscală au determinat astfel TVA-ul dedus de societate aferent acelei părți din achizițiile incluse în costul produsului finit (orzoaică) și al culturii de porumb și nedestinate operațiunilor prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, rezultând un TVA suplimentar de ... lei.

În luna decembrie 2008, societatea a dedus TVA în sumă de ... lei din factura nr. ... / ..., în valoarea totală de ... lei, emisă de S.C. D.A.G. S.R.L., reprezentând avans pentru lucrări agricole.

În timpul controlului s-a verificat modul de plată al avansului menționat în factura respectivă și s-a constatat că acest avans a fost achitat de S.C. D.A.H. S.R.L. doar în data de 14.01.2009; astfel, la întocmirea facturii în luna decembrie 2008 de către societatea emitentă nu au fost respectate prevederile Legii nr. 82 / 1991 republicată art. 6 alin. (1), care prevede că orice operațiune economico financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care săt la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, coroborat cu prevederile art. 134.2 alin. (2) lit. b), de unde rezultă că exigibilitatea TVA este data încasării avansului.

În temeiul celor precizate mai sus, organele de control au stabilit că S.C. DN AGRAR HOLDING S.R.L. nu are drept de deducere a TVA-ului n sumă de ... lei, în luna decembrie 2008.

#### TVA colectată

În perioada verificată, societatea a înregistrat venituri din:

- vânzarea de produse agricole (orzoaică, porumb) înregistrate în contul 701 "Venituri din vânzarea de produse finite", pentru care a colectat TVA, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

- prestări de servicii reprezentând recuperarea cu forța de muncă efectuată pentru perioada aprilie - iunie 2008, înregistrate în contul 704



“Venituri din prestarea de servicii” pentru care a colectat TVA, conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003.

TVA-ul colectat în perioada verificată a fost de ... lei, astfel:

- iunie 2008: ... lei;
- septembrie 2008: ... lei;
- decembrie 2008: ... lei.

Având în vedere prevederile Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și precizările cuprinse în adresa MEF nr. ... / ..., organele de control fac următoarele mențiuni:

Având în vedere prevederile art. 126 alin. (1) și art. 130 din Codul fiscal, se consideră operațiune impozabilă, în sensul taxei pe valoarea adăugată, acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenului proprietarilor (arendatorilor), care sunt proprietatea societății și constituie livrare de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra pământului al arendatorilor, care reprezintă o prestare de servicii în sensul taxei pe valoarea adăugată.

În situația dată, societatea (arendașul) și fiecrae proprietar de terenuri (arendator) sunt considerate persoane impozabile distincte, în sensul art. 127 alin. (1) din codul fiscal, care efectuează o livrare de bunuri și o prestare de servicii cu plată.

Societatea (arendașul) efectuează livrări de bunuri a căror plată se realizează printr-o prestare de servicii, iar proprietarul de teren (arendatorul) realizează o prestare de servicii a căror plată se realizează printr-o livrare de bunuri.

Operațiunile efectuate de societate, respectiv acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenului proprietarilor (arendatorilor), care sunt proprietatea societății și constituie livrare de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni taxabile, pentru care societatea trebuie să emită facturi către fiecare beneficiar, conform prevederilor art. 155 alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere că societatea nu a înregistrat TVA colectată pentru plata arendeii în natură, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571 / 2003, pentru contravaloarea produselor în sumă de ... lei, acordate sub formă de arendă plătită proprietarilor de terenuri, s-a stabilit un TVA suplimentar în sumă de ... lei.

Astfel, diferențele constând în TVA stabilite de organele de inspecție fiscală se cifrează la ... lei, majorările de întârziere aferente acestora fiind de ... lei.

Organele de control au întocmit și dispoziția de măsuri nr. ... / ..., prin care stabilește în sarcina petentei obligația de a înregistra diferențele de TVA și majorările aferente în contabilitate.

Ca urmare a celor constatate, decontul de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia sub nr. ... / ..., a fost soluționat astfel:

- TVA solicitat la rambursare: ... lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;
- TVA pentru care contrib. are drept de rambursare: ... lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

În fapt, se constată că obiecțiunile petentei, cuprinse în contestația formulată, se referă exclusiv la TVA (în sumă de ... lei) pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în urma inspecției fiscale, precum și la majorările de întârziere în cuantum de ... lei.

TVA-ul în cuantum de ... lei se defalcă după cum urmează:

- ... lei - TVA nedeductibil stabilit în timpul controlului, aferent cheltuielilor efectuate pentru implementarea culturilor de porumb și orzoaică;
- ... lei - TVA nedeductibil aferent facturii de avans nr. ... / ..., în valoare totală de ... lei emisă de S.C. D.A.G. S.R.L.

1) TVA în sumă de ... lei a fost dedus de S.C. D.A.H. S.R.L. B... în baza facturii nr. ... / ..., emisă de S.C. D.A.G. S.R.L., în sumă totală de ... lei, reprezentând avans pentru lucrări agricole.

Din verificarea modului de plată al avansului înscris în factura nr. ... / ..., s-a constatat că respectivul avans a fost achitat de S.C. D.A.H. S.R.L. doar în data de 14.01.2009.

Prin aceasta au fost încălcate prevederile Legii contabilității nr. 82 / 1991, republicată, unde, la art. 6 alin. (1) se prevăd următoarele:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Ori, prin factura nr. ... / ..., s-a consemnat efectuarea unei operațiuni (acordarea unui avans) care, în realitate, a avut loc în data de 14.01.2009 (data plății efective a avansului), iar nu la data de 22.12.2008, data întocmirii facturii de avans.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se constată că S.C. D.A.H. S.R.L. nu are drept de deducere aferent lunii decembrie 2008, pentru TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura de avans nr. ... / ..., având în vedere prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică următoarele cu privire la exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care intervine faptul generator.”*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii facturii, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.”*

Din textul de lege inserat anterior, rezultă fără echivoc faptul că, în cazul avansurilor, exigibilitatea taxei este determinată de data încasării avansului, iar nu la data întocmirii facturii (în cazul în care avansul este încasat ulterior datei facturării acestuia).

În cazul de față, avansul a fost facturat la data de 22.12.2008, iar încasarea acestuia a devenit efectivă de abia la data de 14.01.2009.

Conform legislației incidente în speță, exigibilitatea TVA în cuantum de ... lei, înscrisă în factura nr. ... / ..., intervine la data de 14.01.2009 (data încasării avansului), iar nu la data de 22.12.2008 (data facturării avansului).

Drept urmare, S.C. D.A.H. S.R.L. avea drept de deducere pentru TVA în cuantum de ... lei aferent lunii ianuarie 2009, iar nu aferent lunii decembrie 2008, conform art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

Cum exigibilitatea taxei, în cazul avansurilor, este determinată de încasarea acestora, rezultă că și dreptul de deducere de către S.C. D.A.H. S.R.L. a TVA în cuantum de ... lei este determinat de data plății avansului (încasării de către cel care facturează avansul respectiv), în speță data de 14.01.2009.

În ceea ce privește prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a), acestea sunt aplicabile în cazul societății emitente a facturii de avans, respectiv S.C. D.A.G. S.R.L., anterior încasării avansului, aceasta fiind obligată la plata TVA înscrisă în factura de avans, în conformitate cu prevederile art. 150 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.”*

Referitor la invocarea în cuprinsul contestației a unui răspuns formulat în data de ... pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, prin care se opinează că dreptul de deducere în cazul avansurilor ar interveni la data facturării acestuia, invederăm că acesta reprezintă un punct de vedere, iar nu o soluție emisă printr-un document oficial, respectiv o decizie a Comisiei fiscale centrale, înființată în baza art. 6 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; deciziile emise de Comisia fiscală centrală sunt aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, dobândind astfel caracter oficial și fiind opozabile contribuabililor și instituțiilor statului.

Pentru considerentele arătate, contestația formulată de S.C. D.A.H. S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, aferent avansului înscris în factura nr. ... / ..., emisă de S.C. D.A.G. S.R.L.

2) În ceea ce privește TVA în cuantum de ... lei, invederăm următoarele:

În perioada aprilie - august 2008, S.C. D.A.H. S.R.L. B... a efectuat lucrări de însămânțare, întreținere și recoltare pentru culturi de porumb și orzoaică.

În urma verificării actelor puse la dispoziție de societatea contestatoare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. D.A.H. S.R.L. a cultivat orzoaică pe suprafața de ... ha, obținând o producție de ... kg, costul de obținere a acestei producții fiind de ... lei, rezultând un cost mediu/kg de ... lei.

Cantitatea de ... kg a fost valorificată de agentul economic după cum urmează:

- ... kg orzoaică, înregistrată în evidența contabilă la prețul de vânzare al pieței de ... lei/kg, la valoarea totală de ... lei, a fost acordată proprietarilor de terenuri sub formă de arendă;

- ... kg orzoaică înregistrată în evidența contabilă la prețul de vânzare al pieței de ... lei/kg, respectiv în valoare totală de ... lei, a fost vândută către S.C. B... S.R.L. D... (... kg), respectiv S.D. (... kg).

Având în vedere faptul că, din evidențele contabile, rezultă un cost de producție mult superior sumei obținute din valorificarea producției (... lei față de ... lei), respectiv un cost mediu/kg de ... lei, față de prețul de valorificare de ... lei/kg, organele de inspecție fiscală au considerat că se impune analizarea costului de obținere a culturii de orzoaică, respectiv analizarea modului de reflectare a costurilor în producția obținută.

Din datele obținute de organul de control de la Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Alba, coroborate cu actele și informațiile puse la dispoziție de către contribuabil, a rezultat că producție medie realizată de agentul economic reprezintă 1/3 din producție medie realizată la nivelul județului Alba (respectiv 863 kg/ha față de 2.418 kg/ha).

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea costului de producție/kg de orzoaică, pe care societatea l-ar fi înregistrat dacă s-ar fi încadrat în producție medie obținută la nivelul județului Alba, rezultând un preț de cost de .... lei/kg.

Din calculațiile efectuate de organul de control și având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că ar fi avut loc calamități naturale sau cauze de forță majoră, organul de control a considerat că prețul de cost total pentru obținerea producției de orzoaică de către societatea în cauză ar fi trebuit să fie de ... lei (... kgX... lei/kg), iar nu de ... lei, așa cum a reieșit din calculațiile agentului economic; drept urmare, diferența de ... lei, au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând cheltuieli

directe și indirecte incluse în costul producției obținute, care nu sunt destinate realizării de operațiuni prevăzute de art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Din calculațiile puse la dispoziție de agentul economic, a mai rezultat că ponderea cheltuielilor directe (arat, semănat, aplicat îngrășământ și tratamente, recoltat și transport recoltă), în costul total al producției este de 76,4%.

Pe baza acestora date, organele de control au stabilit TVA-ul dedus aferent achizițiilor incluse în costuri, pentru care S.C. D.A.H. S.R.L. nu are drept de deducere, în sumă de ... lei, după cum urmează:

$$\dots \text{ lei} \times 76,4\% \times 19\% = \dots \text{ lei.}$$

Utilizând același raționament și pornind de la datele puse la dispoziție de societatea verificată, în cazul culturii de porumb, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA-ul pentru care societatea verificată nu are drept de deducere se cifrează la ... lei.

Astfel, TVA-ul nedeductibil stabilit de organele de control, aferent costurilor înregistrate de S.C. D.A.H. S.R.L. B... pentru realizarea culturilor de orzoaică și porumb a fost de ... lei (... lei + ... lei).

Se constată așadar că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA-ul aferent realizării producției de orzoaică și porumb în integralitatea acestuia, TVA-ul pentru care s-a acordat drept de deducere fiind determinat în raport de producția media la hectar care ar fi trebuit să fie obținută de societatea în condiții normale de exploatare, dat fiind că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au avut loc calamități sau cauze de forță majoră.

Având în vedere faptul că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu prevede îngrădirea dreptului de deducere în cazul vânzărilor de produse la prețuri inferioare prețului de cost, prin adresa nr. ... / ..., Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Alba a solicitat Ministerului Finanțelor Publice - Direcția de Legislație în domeniul TVA, punctul de vedere cu privire la speța în cauză.

Cu adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., Ministerul Finanțelor Publice formulează următoarea soluție pentru speța de față, din punct de vedere al tratamentului fiscal aplicabil:

*“Potrivit prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c) este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.*

*Art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.*

*În conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, se stipulează că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie ca pentru taxa datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).*

*Conform prevederilor pct. 46 alin. (1) din Norme, justificarea taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 din normele metodologice.*

*Considerăm că S.C. D.A.H. S.R.L. Poate deduce în principiu taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor realizate pentru obținerea producției agricole dacă sunt îndeplinite toate condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de Codul fiscal.”*

Din răspunsul formulat de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de Legislație în domeniul TVA, rezultă așadar că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată nu poate fi restricționat de vânzarea produselor la preț inferior prețului de cost, agentul economic având dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, în măsura în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se specifică la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, conform prevederilor art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscris în documente în care sunt consemnate achiziții de bunuri și prestări de servicii, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform pct. 46 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, justificarea taxei se face doar pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

În cazul carburanților auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată pe baza bonurilor fiscale, dacă acestea sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

La art. 213 și 216 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr. 92 / 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează următoarele:

*“Art. 213*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face și în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

*“Art. 216*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

Având în vedere textele de lege menționate anterior, aspectele reținute prin considerentele prezentei decizii, precum și soluția invederată în speță de Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. ... / ..., se va proceda la desființarea Deciziei de impunere nr. ... / ... și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice Alba Iulia - Activitatea de Inspecție Fiscală.

În urma desființării, se va proceda la reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate realizării producției de orzoaică și porumb, efectuate de S.C. D.A.H. S.R.L. aferent perioadei verificate 01.04.2008 - 31.12.2008, urmând a se determina dreptul de deducere al TVA în baza legislației în materie, respectiv a se urmări dacă achizițiile respective au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și dacă aceste achiziții sunt justificate cu documente, conform prevederilor legale.

Noul act de inspecție fiscală va fi întocmit cu respectarea prevederilor pct. 12.7 și 12.8 din Ordinul nr. 519 / 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, unde legiuitorul a inserat următoarele:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acestea putând fi contestat potrivit legii.”*

Noul act de control va fi întocmit de către o altă echipă de control decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., având în vedere prevederile pct. 102.5 din H.G. nr. 1050 / 2004, cităm:

*“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ (...), este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

Prin noul act de inspecție fiscală se vor avea în vedere considerentele inserate în prezenta decizie, precum și soluția pronunțată în speță

de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de Legislație în domeniul TVA, urmând ca pe baza celor constatate în urma inspecției fiscale să se determine în mod corect cuantumul taxei pe valoarea adăugată pentru care S.C. D.A.H. S.R.L. avea drept de deducere aferent perioadei 01.04.2008 - 31.12.2008.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

**DECIDE:**

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. D.A.H. S.R.L. B... pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr. ... / ..., reprezentând avans facturat, dar decontat ulterior.

2) Desființarea Deciziei de impunere nr. ... / ... și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ... în ceea ce privește modul de determinare a TVA deductibilă aferentă realizării culturilor de porumb și orzoaică, acte ale Administrației Finanțelor Publice Alba Iulia - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmând ca, în termen de 30 de zile, să se încheie un nou act administrativ fiscal, conform prevederilor legale și considerentelor din cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

**DIRECTOR COORDONATOR,**